

**Audience publique du 10 avril 2008**

Recours formé par  
Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23192 du rôle, déposée le 13 juillet 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Gérard SCHANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., restaurateur, et de son épouse, Madame ..., institutrice, demeurant tous les deux à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins d'impôt sur le revenu des années 1986 à 1992 incluse, contre les bulletins de l'impôt commercial communal des mêmes années, tous émis le 16 mars 2000, ainsi que contre les décomptes établis à la suite desdits bulletins d'impôt du 16 mars 2000;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2007;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Gérard SCHANK le 21 décembre 2007 au nom des époux ...-... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins et décomptes critiqués;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Frédéric KRIEG, en remplacement de Maître Gérard SCHANK, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 février 2008.

---

Par jugement du 8 décembre 1999, le tribunal administratif réforma une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes, dénommé ci-après « le directeur », rejetant la comptabilité des consorts ...-... et procédant à la taxation de leur bénéfice commercial pour les années 1986 à 1992 inclus.

Le tribunal a décidé que c'était à tort que la décision directoriale a rejeté – par confirmation de la décision du bureau d'imposition – la comptabilité de Monsieur ... comme irrégulière et a procédé à la taxation du bénéfice commercial de Monsieur ... pour les années 1986 à 1992 incluse, en renvoyant l'affaire au directeur aux fins d'exécution.

Suite à ce jugement du 8 décembre 1999, le bureau d'imposition Grevenmacher émit le 16 mars 2000 de nouveaux bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992

incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années. Sur base de ces bulletins, le bureau de Luxembourg du service de recette retint, à travers deux décomptes datés au 16 mars 2000, en faveur des époux ...-... un solde à rembourser de 2.004.964 LUF.

Estimant avoir droit également au remboursement du trop perçu d'intérêts, les époux ...-... introduisirent une demande en remise gracieuse devant le directeur en date du 25 octobre 2000.

Cette demande étant restée sans réponse de la part du directeur, les consorts ...-... introduisirent un recours en réformation, sinon en annulation devant le tribunal administratif en date du 9 juin 2004 contre la décision implicite de refus découlant du silence gardé par le directeur face à leur demande, recours qui fut rejeté comme non fondé par jugement du 29 juin 2005.

En date du 17 octobre 2006, les consorts ...-... présentèrent, par le biais de leur mandataire, une nouvelle réclamation devant le directeur contre les bulletins de l'impôt, respectivement contre les décomptes émis à la suite desdits bulletins, tous émis en date du 16 mars 2000, en vue de récupérer le « trop perçu d'intérêts » d'un montant de 12.550,20.- €.

Cette demande resta également sans réponse de la part du directeur.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 juillet 2007, les époux ...-... ont fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes émis à la suite desdits bulletins, du 16 mars 2000.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, désignée « *Abgabenordnung* » (AO), et de l'article 8 (3) alinéas 1 et 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé en matière d'impôts directs.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes émis à la suite desdits bulletins émis le 16 mars 2000, en l'absence d'une décision directoriale à la suite de l'introduction de la réclamation précitée des demandeurs en date du 17 octobre 2006.

Le recours en annulation est par conséquent irrecevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent que, suite au jugement prévisé du 8 décembre 1999 et de l'émission des nouveaux bulletins du 16 mars 2000, seul le trop-perçu des cotes d'impôts pour les années en cause leur était restitué, mais qu'aucun remboursement du trop-perçu d'intérêts à hauteur de 506.274 LUF n'aurait été opéré en leur faveur. Ils estiment que les prétendus retards dans le paiement des impôts effectivement dus seraient le résultat de la méthode d'imputation des paiements pratiqués par le receveur qui aurait imputé tous leurs paiements sur les prétendus plus anciens découverts – dettes fiscales qui iraient s'avérer non-exister par après - au lieu de les imputer sur les dettes fiscales auxquelles elles

se seraient rapportées, de sorte que ce serait l'administration des Contributions Directes elle-même qui aurait « *créé artificiellement ces prétendus retards* ». Par conséquent, et dans la mesure où les prétendues dettes fiscales seraient le résultat d'une surtaxation du bénéfice commercial par l'administration des Contributions Directes et n'auraient ainsi jamais existées, les prétendus intérêts débiteurs ne sauraient constituer le résultat de prétendues anciennes échéances non respectées et devraient par conséquent être remboursés. Les demandeurs concluent par conséquent à la réformation sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal émis le 16 mars 2000, ainsi que des décomptes émis à la même date à la suite desdits bulletins.

**1. Quant à la recevabilité du recours en réformation dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal du 26 mars 2000**

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours, tout d'abord pour défaut d'intérêt dans le chef des demandeurs, au motif qu'ils ne contesteraient non pas les bulletins de l'impôt en ce qui concerne le principe des cotes fixées, qui, en plus, ne leur causeraient aucun grief, mais que leurs contestations se limiteraient exclusivement au calcul des intérêts de retard qui se rapporteraient aux montants d'imposition fixés par l'administration des Contributions Directes pour les années 1986 à 1992 incluse.

En deuxième lieu, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour tardiveté, au motif que, dans la mesure où les bulletins de l'impôt émis le 16 mars 2000 auraient été notifiés régulièrement, la réclamation introduite par les demandeurs devant le directeur en date du 17 octobre 2006 se situerait en dehors du délai de réclamation de trois mois.

Les demandeurs rétorquent que leur recours s'analyserait bien en une contestation de la légalité de la dette fiscale mise à leur charge, de sorte que la fin de non recevoir tirée du défaut d'intérêt à agir serait non fondée.

Concernant le reproche de la tardiveté de leur recours, les demandeurs indiquent qu'aucune instruction sur les voies de recours ne leur aurait été donnée et que partant, le délai de recours légal de trois mois n'aurait pas encore commencé à courir.

Le tribunal n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés, mais, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent.

Il est de principe que, selon l'article 245 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, appelée ci-après « LIR », combiné à l'article 228 LIR, un bulletin d'impôt doit être contesté au moyen d'une réclamation adressée dans un délai de trois mois au directeur, que le bureau d'imposition ait procédé à une rectification de sa propre initiative ou sur ordre du directeur, un recours contentieux pouvant seulement être introduit contre une décision directoriale

expresse, voire contre le bulletin de l'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois à l'égard de la réclamation lui soumise relativement au bulletin d'impôt dont il s'agit<sup>1</sup>.

Il échet également de constater que la recevabilité du recours contentieux postérieurement à l'exercice d'un recours gracieux présuppose non seulement l'exercice préalable des voies de recours auprès de l'autorité de tutelle, mais encore le respect des conditions de forme et des délais y afférents<sup>2</sup>.

Or, en l'espèce, les demandeurs ont introduit un recours gracieux contre les bulletins de l'impôt émis en date du 16 mars 2000 devant le directeur en date du 17 octobre 2006.

Il ressort clairement des originaux des bulletins litigieux versés par les demandeurs en cours de délibéré – sur question afférente du tribunal et contrairement à ce qu'affirment ces derniers – qu'au recto de chacun desdits bulletins une instruction concernant les voies de recours prévues a été donnée.

Par conséquent, les délais des recours gracieux et contentieux ont commencé à courir dès leur notification qui, selon le délégué du gouvernement, a été régulière, ce qui n'a d'ailleurs pas été contesté par les demandeurs.

Il s'ensuit qu'en date du 17 octobre 2006, à savoir plus de 6 ans après ladite notification, le délai de trois mois pour introduire un recours gracieux avait expiré. Dans la mesure où en vertu du paragraphe 83 AO, le délai de réclamation constitue un délai de forclusion, les demandeurs étaient forclos à agir. Etant entendu qu'en matière d'impôts directs, la réclamation préalable devant le directeur constitue une condition *sine qua non* à la recevabilité d'un recours contentieux ultérieur devant le tribunal administratif, la forclusion des demandeurs pour introduire une réclamation devant le directeur doit nécessairement et *a fortiori* entraîner la forclusion à agir par recours contentieux.

Le recours en réformation dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années émis le 16 mars 2006 est par conséquent irrecevable pour tardiveté.

## **2. Quant à la recevabilité du recours en réformation dirigé contre les décomptes à la suite des bulletins d'impôt, émis en date du 16 mars 2000**

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours dirigé contre les décomptes émis le 16 mars 2000 à la suite des bulletins d'impôt querellés au motif que de tels décomptes, en ce qu'ils se confindraient par essence à relater les cotes d'impôt fixées moyennant le bulletin d'impôt par le bureau d'imposition, ne seraient pas à considérer ni comme bulletins au sens du paragraphe 228 AO, ni comme autres décisions au sens du paragraphe 237 AO susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur, voire d'un recours devant le tribunal administratif.

---

<sup>1</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 10 janvier 2001, no 12038 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, no 457 et autres références y citées.

<sup>2</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 5 mars 2003, no 15601 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Procédure contentieuse, no 126 et autres références y citées.

Les demandeurs se rapportent à prudence du tribunal concernant ce point.

Un extrait de compte émis par un bureau de recette ne fixe aucune cote d'impôt et ne contient aucun élément décisionnel propre quant à une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais se confîne par essence à relater les cotes d'impôt fixées moyennant bulletin d'impôt par le bureau d'imposition et les échéances de paiement résultant de la loi ou, le cas échéant, de décisions du bureau d'imposition. Un tel extrait ne constitue par voie de conséquence ni un bulletin au sens du paragraphe 228 AO, ni une autre décision au sens du paragraphe 237 AO, de sorte qu'un recours contre un extrait de compte est irrecevable, faute pour celui-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif<sup>3</sup>.

En l'occurrence, les demandeurs ne contestent pas la nature de décompte des documents sous analyse, de sorte que leur qualification comme « décomptes » doit être considérée comme établie.

Partant, le recours en réformation dirigé contre les décomptes établis à la suite des bulletins d'impôt, émis le 16 mars 2000, est irrecevable.

Il y a lieu d'ajouter pour le surplus que le recours des demandeurs n'est dirigé ni contre une décision de recalcul des intérêts de retard de la part du receveur conformément à l'article 155 LIR et au règlement grand-ducal du 22 décembre 1981 portant exécution de l'article 155, alinéas 1 et 4 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ni contre une décision de refus d'une demande en remboursement d'intérêts de retard conformément à l'article 7 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

Les demandeurs réclament encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 €.

Force est de constater que les demandeurs ne justifient ni la nature ni les motifs de leur demande. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétables à charge de la partie gagnante est à rejeter<sup>4</sup>.

Il s'ensuit que la demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

---

<sup>3</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 14 juillet 2003, no 15882 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 414 et autres références y citées.

<sup>4</sup> Voir à ce sujet Cour. adm. 1<sup>er</sup> juillet 1997, no 9891C du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Procédure contentieuse, no 595 et autres références y citées.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes émis à la suite desdits bulletins émis le 16 mars 2000,

le déclare irrecevable,

déclare le recours en annulation irrecevable,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Françoise Eberhard, juge,

Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 10 avril 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Luc Rassel.

Rassel

Schockweiler